

千葉商大論叢 第57巻 第3号 (2020年3月) pp. 239-252

## 〔研究ノート〕

# 役員給与に関する不相当に高額の一考察

## —近年の裁判例を中心として—

久保田 俊 介

### 1. はじめに

法人税法 34 条 2 項では、「内国法人がその役員に対して支給する給与……略……の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」としているが、当該「不相当に高額」の考え方については議論が多くある。

「不相当に高額」についての問題点として、1 つ目にどの企業と比べて「不相当に高額」と判定するのかという比較企業の判定の問題および 2 つ目に比較した結果平均額を上回った金額が損金不算入となるのかそれとも比較企業の中で最も高額な部分を超えた部分を損金不算入とするのかという金額の問題がある。

まず 1 つ目の問題点である比較企業の算出方法として倍半基準があるが、この基準を使用して企業を算定する方法について裁判ではどのような判定をしているのか。そして、2 つ目の問題点である損金不算入の金額であるが、特に中小企業の場合には、役員給与について公開していない場合が多く、そのような場合に自社の役員給与を決定する際に知らぬ間に「不相当に高額」になってしまう場合、判例及び裁決例ではどの金額から「不相当に高額」の判定をしているのかを中心として検討していくこととする。

そこで本論文では、この「不相当に高額」の考え方を整理し、問題点である比較企業の判定の合理性および損金不算入の金額の合理性を検討することにする。

### 2. 役員給与に関する規定の概要

まず、役員給与に関する規定の概要として法人税法 34 条 1 項、2 項及び法人税法施行令 70 条を検討する。

#### ①法人税法 34 条 1 項

法人税法 34 条 1 項には、「内国法人がその役員に対して支給する給与……略……のうち次に掲げる給与<sup>(1)</sup>のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」としており、損金算入が可能な役員給与を限定しており規定に該当しないものについては損金不算入としている。

---

(1) 法人税法 34 条 1 項 1 号には、定期同額給与、同 2 号には、事前確定届出給与及び同 3 号には、業績連動給与について規定されている。

濱田氏によると法人税法 34 条 1 項は、「会社法における取締役報酬のお手盛り防止と同様、法人税法でも、恣意的な支給による利益調整を防止することが制度の趣旨」<sup>(2)</sup>と説明している。さらに、濱田氏によると法人税法 34 条 1 項の役員給与の損金算入の要件として、支給額の事前確定性を求めていると指摘しており、役員給与の事案ではないが昭和 57 年 1 月 14 日の判決を例にあげている<sup>(3)</sup>。当該判決では、下記の要件を満たすため販売手数料として損金算入を認めている。

①その交付があらかじめ定められた支払基準に基づくもの
②提供を受ける役務の内容が支払基準において具体的に明らかにされていること
③支払い基準の内容について請求人から知らされていたこと
④各支出金額がその提供を受けた役務の内容に照らして相当であること

このように、現在の法人税法 34 条 1 項 1 号から 3 号については上記の事前確定性を備えているものとして損金算入を認めていると考えられる。

## ②法人税法 34 条 2 項

法人税法 34 条 2 項では、「内国法人がその役員に対して支給する給与……略……の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」としており、法人税法 34 条 2 項では、同条 1 項で指摘した事前確定性に加えて、「不相当に高額」という規制も行っている。

法人税法 34 条は、平成 18 年度税制改正で役員給与制度が変更された。その改正前の法人税法 34 条 1 項では、「内国法人がその役員に対して支給する報酬の額……略……のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」と規定しており現在の法人税法 34 条 2 項と同様であると解する。

この規定の趣旨として国税不服審判所平成 29 年 4 月 25 日では、「課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方によるものと解される。」としている。

また、東京地裁平成 28 年 4 月 22 日では、「役員報酬は役務の対価として企業会計上は損金の額に算入されるべきものであるところ、法人によっては実際は賞与に当たるものを報酬の名目で役員に給付する傾向があるため、そのような隠れた利益処分に対処する必要があるとの観点から、役務の対価として一般に相当と認められる範囲の役員報酬に限り、必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、役員報酬を恣意的に決定することを排除し、実体に即した適正な課税を行うことにあり」としており、旧法人税法 34 条 1 項の趣旨を述べている。さらに、「同改正後の法人税法 34 条は、内国法人がその役員に対して支給する給与について、同条 1 項に

(2) 濱田康宏『法人税の最新実務 Q&A シリーズ 役員給与』, 中央経済社, 令和元年 5 月 30 日, p 6-7

(3) 濱田康宏, 前掲書 (注 2), p 7

において、定期同額給与、事前確定届出給与のうち一定のもの又は利益連動給与のうち一定のものいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないものとし、同条2項において、同条1項の規定の適用があるものを除き、不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨を定めているところ、これも旧法人税法34条1項と同様に、課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方によるもの」としており、改正前と改正後の法人税法34条についての趣旨は同様であると解する。

東京地裁平成29年10月13日では、「法人税法34条2項の趣旨は、法人の役員に対する退職給与等が法人の利益処分たる性質を有する場合があることから、法人所得の金額の計算上、一般に相当と認められる金額に限り必要経費として損金算入を認め、それを超える部分の金額については損金算入を認めないことによって、実態に即した適正な課税を行うことにあると解される。」としている。

### ③法人税法施行令70条1号（役員給与）及び同2号（役員退職金）

この「不相当に高額」について、濱田氏は、「会社法の手続きを踏まえているかという形式基準<sup>(4)</sup>と呼ばれる判定を行った上で、法人税法固有の視点で、実質基準と呼ばれる判定を行う<sup>(5)</sup>」と説明している。

法人税法施行令70条では、1号に役員給与、2号に役員退職金及び3号で使用人兼役員の損金不算入額について規定している。

まず、実質基準として法人税法施行令70条1号では、次のイまたはロに掲げるいずれか多い金額を損金不算入としている。イでは、「内国法人が各事業年度においてその役員に対して支給した給与……略……が、当該役員の職務の内容、その内国法人の収益及びその使用人に対する給与の支給の状況、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する給与の支給の状況等に照らし、当該役員の職務に対する対価として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」としており、同種企業であり規模が類似している企業について比較対象としてあげており、当該企業の役員給与を超えた部分を規定している。ロでは、「定款の規定又は株主総会、社員総会若しくはこれらに準ずるものの決議により役員に対する給与として支給することができる金銭の額の限度額……略……を定めている内国法人が、各事業年度においてその役員……略……に対して支給した給与の額……略……の合計額が当該事業年度に係る当該限度額及び当該算定方法により算定された金額……略……に相当する金額の合計額を超える場合におけるその超える部分の金額」としており、役員給与の限度額定め実際の支給額

(4) 形式基準とは、会社法361条1項に定めている要件のことであり、「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益……略……についての次に掲げる事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。」としており、同1号に金額、同2号に算定方法及び同3号に金銭以外の資産の内容を規定している。また、法人税法施行令70条1号ロも形式基準といわれる。

(5) 濱田康宏、前掲書（注2）、p9

が超えた部分について規定している。このように、法人税法施行令70条1号では、役員個人に対して不相当な役員給与について損金不算入としており、役員全体として、事前に決定した金額を超えた役員給与を損金不算入としている。

さらに、法人税法施行令70条2号は、「内国法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与……略……の額が、当該役員のその内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」として類似企業との比較をしている。さらに、東京地裁平成29年10月13日で同規定について「法人税法34条2項所定の『不相当に高額な部分の金額』を役員退職給与について算定するに当たり考慮すべき事項を類型化して具体的に定めたもの」<sup>(6)</sup>と説明している。

### 3. 類似企業の抽出と倍半基準

ここでは、問題点の1つ目である比較するため類似企業の抽出の点を検討する。裁判例及び裁決例では、同等規模の企業を抽出する際に、売上高の0.5倍から2倍の企業を抽出する倍半基準を使用しようとする税務署側と倍半基準を使用せずもっと幅広く抽出すべきとの納税者側との意見が争点となる。

類似企業の抽出については、①業種②業態③規模④収益状況⑤規模等が検討される。国税不服審判所平成29年4月25日では、「同業類似法人の抽出については、役員給与の額の比較のための資料である以上、業種、業態、規模（売上金額、期末資産合計額、従業員数）、収益の状況等ができるだけ当該法人と類似するものであることが望ましいものの、その役員給与の額は客観的に相当な金額を算定するための一資料として用いられるにすぎないものであることからすれば、その類似性は厳密なものでなくとも資料としての意義は失われないものと解される」<sup>(7)</sup>としており、さらに、業種の分類方法として「日本標準産業分類が広く社会に認められた客観的な分類基準であ」<sup>(8)</sup>るとしている。地域については、「請求人は、所在地であるA市において事業を営み、使用人に対する給与を支給するなどして経済活動を行っているのであるから、地域的要因の影響を受けているといえる。」<sup>(9)</sup>としており抽出企業の制限をしている。

規模については、納税者との争点となりやすく、税務署側では一貫して倍半基準を使用した主張をしている。審判所でも「売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであるということができるとに照らせば、売上金額が請求人の本件各事業年度の売上金額を基準として2分の1以上2倍以下の範囲に含まれる法人を抽出した基準には合理性があるというべき」<sup>(10)</sup>としており倍半基準の合理性を述べている。

(6) 東京地裁平成29年10月13日

(7) 国税不服審判所平成29年4月25日

(8) 前掲審判所（注7）

(9) 前掲審判所（注7）

(10) 前掲審判所（注7）

また、国税不服審判所平成 17 年 12 月 19 日では、税務署側が類似企業の抽出の際、倍半基準を使用しているが、「類似法人の選定及び本件適正報酬額の算出については、原処分庁が、……略……請求人と業種、事業規模などが類似し、請求人の所在する地域の非常勤取締役が存する法人を本件類似法人としており、その選定過程及び選定法人に合理性に欠ける点はなく」<sup>(11)</sup>としており、税務署側を肯定している。

さらに、東京地裁平成 28 年 4 月 22 日では、「『事業規模が類似する』法人の役員に対する報酬ないし給与の支給の状況を、不相当に高額な部分の金額の判断の基準の一つとしているところ、売上金額は、法人の事業規模を示す最も重要な指標の一つであるということができ、事業規模の類似性を判断するに当たり、対象法人の売上金額の 0.5 倍以上 2 倍以内の範囲から類似法人を抽出することは、合理的であるといえる。』<sup>(12)</sup>としており、倍半基準を支持している。また、上記地裁の控訴審である東京高裁平成 29 年 2 月 23 日では、「本件の単式蒸留しょうちゅうの製造という事業については、売上金額を法人の事業規模を示す指標として事業規模が類似する法人を抽出することは合理的というべきである。また、倍半基準は、対象の中から近似性を有するものを抽出する基準として合理的であり、仮にこの基準に該当しないものの中にも類似性があると一般的に考えられているものが存在するとしても、そのことにより倍半基準が合理性を有しないことにはならない。』<sup>(13)</sup>として倍半基準の合理性を説明している。

そして、東京地裁平成 29 年 10 月 13 日判決でも抽出基準の合理性について、「法人税法施行令 70 条 2 号が、役員退職給与の相当額の算定に当たり考慮すべき要素として、その法人と同種の事業を営む法人でその『事業規模が類似するもの』の役員に対する退職給与の支給の状況を挙げていることからすれば、原告と事業規模が類似する法人を抽出するに当たり、事業の規模を示す指標である各法人の売上金額を抽出基準の一つとすることは合理的であり、また、具体的な基準として売上金額が原告の売上金額の半額から倍額までの金額の範囲内にあることを抽出基準としたことも原告と事業規模が類似する法人を抽出する基準として合理的であるということが出来る。』<sup>(14)</sup>としており、近年の裁判例でも倍半基準は支持されている。

類似企業の抽出について、「類似法人における役員給与の基準を採用する同判決の立場からは、支給額決定過程の合理性の検証だけでなく、類似法人との比較、検討が必要となる。また、役員給与の額が適正かどうかを判断する上では、比較対象となる類似法人の抽出及び金額の選定方法の妥当性が問題となる。』<sup>(15)</sup>という意見もあり類似企業の抽出は今後も重要となると考える。

このように判例や裁決例では、倍半基準について肯定的であるが、「不相当に高額な部分の判定についての政令における実質基準に倍半基準という法的に根拠のない基準を用いて納税者に対して予測可能性の存在を認定しようとしている。これは、政令における実質

(11) 国税不服審判所平成 17 年 12 月 19 日

(12) 東京地裁平成 28 年 4 月 22 日

(13) 東京高裁平成 29 年 2 月 23 日

(14) 東京地裁平成 29 年 10 月 13 日

(15) 谷口智紀『「役員給与」をめぐる近年の税制改正と、その必須知識』、『税理』、60 巻 6 号、平成 29 年 5 月、p 20

基準をないがしろにし、法的根拠のない倍半基準という形式基準を実質基準の判断根拠とすることであり、高裁判決における予測可能性についての判断根拠は妥当性に欠けるものとする。少なくとも課税庁は、倍半基準を根拠として役員給与が高額であるか否かを判断するのであれば、予測可能性を担保するために納税者に対して判断材料となるデータを公開すべきである。」<sup>(16)</sup>といった批判もある。また、「偶然により倍半基準により抽出された類似法人の最高額の支給事例が高額かまたは低額かによって役員給与（報酬）額の過大認定の損金算入額が大きく変動するという矛盾があることから、その合理性には疑問がある。」<sup>(17)</sup>としており、筆者も類似法人を増やすうえで倍半基準は有効であるが、果たして売上高の0.5倍から2倍までの企業だけを抽出する倍半基準で類似企業数が足りているのかは疑問が残る。倍半基準の解決策として、「このような矛盾を可能な限り回避するために、類似法人の抽出の範囲を可能な限り地域を広げることが望ましい。」<sup>(18)</sup>として抽出企業を増やすうえで倍半基準に代わる基準を今後の判決及び裁決で期待する。

#### 4. 不相当に高額な考え方

ここでは、不当等に高額な考え方について裁判例および裁決例を用いて具体的に検討していくこととする。

##### ①取締役の中で最も高額な役員給与を超える部分は損金不算入とした事例

東京地裁昭和51年7月20日では、役員給与について「後継者となる者であるとしても、……略……知識、経験、取締役として就任間もない事実、勤務状況、職務内容等からみた同人の会社経営に参画する程度と他の取締役、使用人に対する報酬、給与の額等を併せ考えると、……略……支払われるべき報酬の客観的相当額は、いかに高くみても山田に対する報酬額以上には出ないものというべきであるから、……略……報酬額930,000円のうち600,000円を超える分は、不相当に高額な金額であると認めるべきである。」<sup>(19)</sup>としており、客観的な事実を元に取締役である山田氏の年額600,000円（月額50,000円）より高額になることはないとして比較対象の代表取締役及び専務取締役以外の最高額との差額を損金不算入としている。しかしながら、他の非常勤取締役は、年額240,000円（月額20,000円）であり、さらに使用人の最高額は月額30,000円である点を考えると損金不算入金額が少額であるようにも感じられる。当該地裁の控訴審である東京高裁昭和53年11月30日及び最高裁昭和54年9月20日でも結論の変更はなかった。

##### ②実質的に常勤の取締役と同等の職務を認め損金算入を認めた事例

国税不服審判所平成14年6月13日で原処分庁は、確定申告書において甲が非常勤である旨主張するが、「役員が非常勤役員となるか常勤役員となるかの判断をするに当たって

(16) 山口敬三郎「役員給与の適正額について（残波事件）（下）」、『税理』、61巻8号、平成30年7月、p134-135

(17) 山口敬三郎、前掲論文（注16）、p138

(18) 山口敬三郎、前掲論文（注16）、p138

(19) 東京地裁昭和51年7月20日

は、当該役員の勤務状況の実態に基づいて判断すべきであり、確定申告書の添附書類の表示だけを基に当該役員が非常勤役員であるとするのは相当でない。」<sup>(20)</sup>としており、「その職務の内容は、請求人の営業、人事、資金調達等、請求人の業務全般に及んでおり、実質的には同人が病気治療を始める以前とほぼ同様で、請求人の経営に直接関与していたと認められ、かつ、その影響力は代表取締役役に匹敵するほどであったと推認される。」<sup>(21)</sup>としており形式上は、非常勤であるが実質的には代表取締役程度の職務を認めた。

そして、「本件各報酬額は、甲の職務の状況、請求人の収益、請求人の各役員に対する報酬の支給状況及び請求人の使用人に対する給与の支給状況並びに改定類似法人の役員に対する報酬の支給状況等に照らし判断すると、不相当に高額な部分の金額は認められない。」<sup>(22)</sup>としており、常勤の役員としての報酬として「不相当に高額」ではないと判断した。

### ③類似企業の非常勤取締役の平均額を超える額が損金不算入とした事例

国税不服審判所平成 17 年 12 月 19 日では、「設立時における役割、貢献度等自体は職務の内容の構成要素でないことは明らかであり、また、尽力が大というのもその判断は極めて主観的で、何をもって大というのか甚だあいまいである上、よき相談相手というのも同様に客観性・具体性に欠けるものであり、上記主張を認めるには、その裏付けとなる確たる証拠資料が必要である」<sup>(23)</sup>としており貢献度合いについては客観的及び具体的に納税者が立証しなければならないと解する。

そして、「本件適正報酬額は、請求人の従業員に対する給与支給額を参酌して算定することが最も妥当である……略……旨主張するが、……略……請求人は、当審判所に対し、F の職務の内容や勤務の状況等を明らかにしていないこと及び請求人の収益の状況如何にかかわらず非常勤取締役である E……略……の職務の内容からして、F に対して月額 500,000 円の給与が支給されていることをもって、本件適正報酬額が月額 500,000 円であるとする根拠とはならない。」<sup>(24)</sup>としており、従業員 F の給与をそのまま非常勤役員 E の適正額とすることはできないと判断している。

さらに、「本件類似法人に存する非常勤取締役に支給された年間報酬額の平均値を本件適正報酬額とした算出方法についても、それぞれの類似法人の特殊性を捨象するという点で合理性があると認められる。」と結論づけた。<sup>(25)</sup>

### ④小括

上記の裁判例及び裁決例を検討すると、東京地裁昭和 51 年 7 月 20 日では、類似企業の役員ではなく企業内の役員を比較対象としており、また、不当に高額の考え方も企業内の役員と比べ最も高額な役員を超える部分は損金不算入としており、納税者の予測可能性や

(20) 国税不服審判所平成 14 年 6 月 13 日

(21) 前掲審判所（注 20）

(22) 前掲審判所（注 20）

(23) 前掲審判所（注 11）

(24) 前掲審判所（注 11）

(25) 前掲審判所（注 11）

比較可能性から納税者にとってわかりやすく感じる。しかしながら、類似企業との比較を行わないため家族経営の場合など全体が高額になっている場合には、対応できないこととなる。

この点について国税不服審判所平成14年6月13日および国税不服審判所平成17年12月19日では、類似企業の役員との比較を行っている点で前述の問題点は解消しているように思われる。特に、今後はこの類似企業との比較が重要視されることが考えられる。

しかしながら、実務上は、「租税行政庁が蓄積している類似法人の情報が非公開である以上、納税者が租税行政庁の主張を覆すことには高いハードルがある。理論上は、納税者が業績対価の基準などにより、支給額の適正性の主張立証に成功する場合、『不相当に高額』とはいえず、損金算入が認められるべきであるとも考えられる。」<sup>(26)</sup>として単に類似企業との比較ではなく納税者側から支給額の合理性を説明し立証できれば損金算入されるべきとの考え方もある。

この問題については、「平成29年税制改正大綱では、コーポレートガバナンス・コードに関連して、中長期インセンティブ報酬の利用拡大のために、損金算入要件の整備が図られ、役員給与の損金算入の範囲が見直され、拡大されている。」<sup>(27)</sup>として役員給与の損金算入を拡大することで中長期的な価値向上にもつながるとの意見もある。また、「法34条1項に規定される給与に該当することにより役員給与の損金算入が認められるという法構造上、厳格な手続要件を満たすことが要求されている。中長期インセンティブ報酬が制度化される中では、新たな役員給与の損金算入のあり方が検討されることも必要であろう。」<sup>(28)</sup>という主張もあり今後の役員給与の損金算入については多くの議論が必要だと考える。

不相当に高額については、「課税庁は膨大なデータを非公開としており、いわば後出しじゃんけんに類似法人の数値を示すことも論議すべきである。」<sup>(29)</sup>と課税庁を非難する声もあり、さらに、「この数値分析による判定基準は、納税者の個別事情を顧慮しないことも問題が大きい。役員の経営者としての実績、経営対価基準が必要と考えるが、役員らの具体的な職務内容及び経営成績に着目すると、役員の給与は適正な金額であり、類似法人の抽出が不合理であると主張している事例は、過大性を争点とした事例として注目される。」<sup>(30)</sup>として経営者の実績に応じた対価を支払うべきとする意見もある。

## 5. 近年の裁判例

従来、代表者報酬については、「不相当に高額」の概念はなかったように思われる。しかしながら、近年の裁判例を検討すると代表者報酬についても損金不算入としたものもあり、今後、考え方が変わっていく可能性があるだろう。

(26) 谷口智紀、前掲論文（注15）、p 20

(27) 谷口智紀、前掲論文（注15）、p 20

(28) 谷口智紀、前掲論文（注15）、p 20

(29) 林仲宣「役員給与に関する判例・裁決例の動向」、『税務弘報』、66巻9号、平成30年9月、p 62

(30) 林仲宣、前掲論文（注29）、p 62



### ①残波事件

東京地裁平成 28 年 4 月 22 日

（事案の概要）

本事案は、役員らに対して行った役員給与及び役員退職金について類似企業と比べ不相当に高額であったため、税務署長は、その不相当に高額の部分につき損金不算入として更正処分を行った事案である。

（裁判所の判断）

納税者側は、役員の能力に応じた役員給与を支給すべきと主張するが、「主観的・恣意的な要素を排除して経営能力それ自体を評価することは極めて困難であり、このような評価を前提として類似法人を抽出することは客観性を欠いた抽出方法である」<sup>(31)</sup>としており、役員の能力に応じて類似企業を抽出することは困難と結論づけた。

「不相当に高額」の考え方として、「一般に、個々の法人における役員に対する報酬ないし給与の額について、『不相当に高額な部分の金額』の上限を確定的に定めることは、その性質上、極めて困難であり、かえって実質的な課税の公平を害するおそれが生ずることは明らかである。」<sup>(32)</sup>としており、「不相当に高額」について絶対的な基準を定めることは困難と判断した。

「不相当に高額」の金額については、「退職給与に不相当に高額な部分の金額があるか否かを検討すると、比較法人の代表取締役に対する給与の最高額である年額■を12か月で除した給与月額■に業務への従事期間24年と、功績倍率3倍を乗じた■を超えない限りは不相当に高額な部分の金額があるとはいえない」<sup>(33)</sup>としており、比較企業の役員給与の最高額を超えた部分については「不相当に高額」として判断しており通例である類委企業の平均給与を使用していない点で新たな見解である。

東京高裁平成 29 年 2 月 23 日

役員の個別評価について、「役員の経営能力を別個の判断要素として考慮することは、何をもって役員の能力と評価すべきかあいまいであり、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当ではない。また、控訴人の指摘する経営分析指標と個々の役員報酬額との関係について確立された一般的な理解があるとはうかがわれず、控訴人の経営分析に係る指標の数値……略……は、類似法人の代表取締役又は取締役の役員報酬ないし役員給与の最高額を超える額を支給することが不相当であるとの前記認定判断を覆すに足りるものではない。」<sup>(34)</sup>としており、個別評価については判断材料とはできないとしている上で上記地裁の類似企業の最高額を超える部分が「不相当に高額」という考え方は支持している。

「不相当に高額」の予測可能性について、「納税申告の時点において控訴人に不相当に高額な部分の金額について確定的な金額までは判明しないとしても、相応の予測は可能であ

---

(31) 東京地裁平成 28 年 4 月 22 日

(32) 前掲地裁（注 31）

(33) 前掲地裁（注 31）

(34) 東京高裁平成 29 年 2 月 23 日

ること、……略……本件各更正処分において沖縄税務署長が過大役員給与とはしなかった限度の本件役員ら給与額は、入手可能な資料等から予測しうる類似法人の役員給与額を大幅に上回るものであるから、……略……本件役員ら給与につき不相当に高額な部分が存在することにつき相応の予測が不可能であったとはいえない。」<sup>(35)</sup>としている。また、最高裁平成30年1月25日でも上告を棄却している。

## ②業績と役員給与を比較して検討した裁決

### 国税不服審判所平成29年4月25日

役員の職務を高く評価すべきとの納税者の意見に対し、「本件代表者は、株式会社の代表取締役であることから、業務を執行すべき職責上、その職務の内容が請求人の事業全般にわたることは一般的に想定される範囲内のものであるというほかに、……略……本件代表者の職務の内容が特別に高額な役員給与を支給すべきほどのものであるとまでは評価し難い。」<sup>(36)</sup>としており、職務内容が特別であると判定されれば役員給与が高額であっても損金算入できるものと解する。

収益について、「請求人の収益の状況は、……略……本件各事業年度における売上総利益の額は、……略……いずれも減少しているものの、最高額である平成25年7月期の額が最低額である平成23年7月期の額の1.2倍程度という範囲内の増減幅であるから、おおむね一定であったといえる。」<sup>(37)</sup>と判断しており、また、「使用人に対する給与の支給の状況及び本件役員給与の状況は、……略……本件各事業年度における請求人の使用人に対する給与の平均支給額の状況は、……略……最高額である平成24年7月期の額が最低額である平成25年7月期の額の1.4倍程度という範囲内の増減幅であるから、おおむね一定であったといえる。」<sup>(38)</sup>としている。しかしながら、「本件役員給与の状況は、……略……平成22年7月期と比較すると、本件各事業年度においては、平成23年7月期が約2.3倍、平成24年7月期が約3.3倍、平成25年7月期が約3.9倍、平成26年7月期が4倍、平成27年7月期が約4.3倍と、いずれも高い伸び率となっている。」<sup>(39)</sup>としており、収益の増減状況及び使用人の給与の増減状況に比べ役員給与の伸び率が高い点を指摘している。

そして類似企業との比較について、「本件役員給与の額は、平成23年7月期から平成25年7月期までにおいて、審判所認定類似法人の代表取締役に対して支給された役員給与の額の最高額となっているD社の支給額をも上回るものであり、しかも同社は、請求人との比較においても相当に経営状況が良好と評価することができる。」<sup>(40)</sup>としており、類似企業の業績も判断の尺度に入れていると考えられる。

「不相当に高額」な部分については、「審判所認定類似法人の代表取締役に対して支給された役員給与の額の最高額であるD社の支給額……略……を超えるものとは認め難いとい

(35) 前掲高裁（注34）

(36) 前掲審判所（注7）

(37) 前掲審判所（注7）

(38) 前掲審判所（注7）

(39) 前掲審判所（注7）

(40) 前掲審判所（注7）

うべきである。』<sup>(41)</sup>としており類似企業の役員給与の最高額を比較対象としてあげている。

**③伊藤製作所事件（地裁にて平均功績倍率の1.5倍を超えるものを不相当に高額と判示した事例）**

東京地裁平成29年10月13日

当該判決は、類似企業の平均を使用することに批判的であり、「平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になると解することはあまりにも硬直的な考え方であって、実態に即した適正な課税を行うとする法人税法34条2項の趣旨に反することにもなりかねず、相当であるとはいえない。しかも、平均功績倍率を少しでも超える功績倍率により算定された役員退職給与の額が直ちに不相当に高額な金額になるとすると、例えば本件においても、別表2の順号1及び5の支給事例は不相当に高額な金額の退職給与の支給をしていたということになりかねず、当該支給事例が、役員退職給与の損金算入額が争いなく確定し、支給事例としての一定の適格性が担保されている同業類似法人である……略……本件平均功績倍率の算出の前提と矛盾することになるから、この点でも不合理というべきである。』<sup>(42)</sup>としており、平均功績倍率を超える企業をすべて「不相当に高額」と判断すると、他の比較企業であっても「不相当に高額」な企業が増加してしまうと指摘している。筆者としては、平均功績倍率を超えた企業すべてが「不相当に高額」に判断されるとすると比較対象企業が減少し平均功績倍率も減少する問題もあると考える。

さらに、法人税法施行令70条2号で「『その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支給の状況』を考慮するに当たり、公刊物等を参酌することで上記の支給の状況を相当程度まで認識することが可能であるとは解されるものの、被告が行う通達回答方式のような厳密な調査は期待し得べくもないから、このような納税者側の一般的な認識可能性の程度にも十分に配慮する必要がある、役員退職給与として相当であると認められる金額は、事後的な課税庁側の調査による平均功績倍率を適用した金額からの相当程度の乖離を許容するものとして観念されるべきものと解される。」としており、納税者の予測可能性についても言及している。

そして、「少なくとも課税庁側の調査による平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない数の功績倍率により算定された役員退職給与の額は、当該法人における当該役員の具体的な功績等に照らしその額が明らかに過大であると解すべき特段の事情がある場合でない限り、同号にいう『その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額』を超えるものではないと解するのが相当であるというべきである。』<sup>(43)</sup>として、平均功績倍率の1.5倍を超える金額についてが「不相当に高額」とであると判断しており具体的な倍率まで指摘している点で新しい見解である。

---

(41) 前掲審判所（注7）

(42) 前掲地裁（注14）

(43) 前掲地裁（注14）

## 東京高裁平成30年4月25日

上記地裁の控訴審では、類似企業の平均を使用する点について肯定的な判断を示しており、「平均功績倍率法は現に判断の対象となっている法人における退職給与額の相当性を判断するものであって、同判断のための資料となった類似法人における退職給与額の相当性を判断するものではないから、平均値よりも功績倍率の高い類似法人の退職給与額が直ちに不相当に高額であるということはできない。」<sup>(44)</sup>としており、判断材料として平均を使用し金額を判断するものではないと判断しているものと解する。そして、「平均功績倍率法は、同業類似法人における功績倍率の平均値を算定することにより、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性を捨象して平準化された数値を出すことに意義があるのだから、類似法人の中に算出された平均値より不相当に高い功績倍率を用いた法人があったとしても、平均値を算定することの合理性は失われない。」<sup>(45)</sup>としており、企業の特殊性等も平準化されたものと比較するため、合理性があると判断している。

さらに、「当該退職役員及び当該法人に存する個別事情であっても、法人税法施行令70条2号に例示されている業務に従事した期間及び退職の事情以外の種々の事情については、原則として、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されるべきものであり、同業類似法人の抽出が合理的に行われる限り、役員退職給与の適正額を算定するに当たり、これを別途考慮して功労加算する必要はないというべきであって、同業類似法人の抽出が合理的に行われてもなお、同業類似法人の役員に対する退職給与の支給の状況として把握されたとはいいい難いほどの極めて特殊な事情があると認められる場合に限り、これを別途考慮すれば足りるというべきである。」<sup>(46)</sup>としており、前記東京地裁の判断を否定していると解する。

## ④小括

上記で検討してきたように、損金不算入額が通例である類似企業の平均額を超える部分ではなく、類似企業の最高額を損金不算入とする判例や平均額の1.5倍を超える部分を損金不算入額とする判例もあり、今後の判例次第では通例が変わることも考えられる。

業界標準値と比較して既にかなり高額な水準にある場合に報酬増額を行うのであれば、その法人の収益動向が上向きなのか、使用人給与も増額しているのかということも大きな考慮要素になる<sup>(47)</sup>。

役員給与の適正額については、鈴木氏によると「役員給与の支給額については、一律に売上の何パーセントであれば良いという単純な問題ではないことから、職務執行の対価として正当な額であるということを客観的に証明できるようにしておくことが重要である。」<sup>(48)</sup>と指摘し、さらに、「国税庁における『民間給与実態統計調査』は役員給与の統計は含まれているものの全業種をまとめたものであり、業種別の統計は役員・従業員等をま

(44) 東京高裁平成30年4月25日

(45) 前掲高裁（注44）

(46) 前掲高裁（注44）

(47) 濱田康宏、前掲書（注2）、p138

(48) 鈴木涼介「役員給与の適正額の設定」、『税理』、60巻15号、平成29年12月、p56

とめたものであることから、同調査資料からは同業事業・事業規模類似法人の役員給与の支給状況を容易に把握することはできない。納税者側にとっては、同事項の把握は容易ではないことから、同調査資料の集計方法を改善する等の措置が望まれる。」<sup>(49)</sup>としており、役員給与の資料を公開すべきとの意見がある。

## 6. むすびにかえて

問題点の1つ目である「不相当に高額」を比較する企業の判定については、近年も倍半基準を使用しており判例及び裁決例での判断は変わっていないと考える。残波事件では、納税者側が倍半基準での比較企業を広げるよう主張したがこの点については、認められなかった。しかしながら、2つ目の問題点である「不相当に高額」の金額は、通例では類似企業との平均的な金額よりも多いと「不相当に高額」と判断されることが多かったが、残波事件では、抽出企業の最高額よりも役員給与が高額になると「不相当に高額」になると判断した点、そして、平均の1.5倍以上の部分については「不相当に高額」と判断した事例もあったことからこれから「不相当に高額」の基準が変わってくるのではないだろうか。やはり、税務署側からは、役員給与を類似企業の最高額で考えることは考えづらいが、納税者側から率先して功績を認めさせる必要があると思われる。しかしながら、功績を認めない場合には、類似企業の平均的な役員給与を超えると「不相当に高額」と判断し、功績を認める場合には、類似企業の役員給与の最高額で「不相当に高額」に判断するとなると、納税者側から予測可能性という点で難しいと感じる。特に、納税者は、抽象的ではなく具体的に功績を主張すべきであるが、納税者の個々の事情をどこまで客観的に判断するかが今後の課題である。この点については、画一的な判断が難しく数十年間の売上高の推移もしくは利益の推移具合等で判断せざるを得なくなるであろう。

(2020.1.18 受稿, 2020.2.18 受理)

---

(49) 鈴木涼介, 前掲論文(注48), p 56

〔抄 録〕

役員給与に関する「不相当に高額」に対する問題点として、類似企業の判定及び「不相当に高額」の判定があるが、類似企業の判定で裁判例及び裁決例では、一貫して倍半基準を使用している。また、役員給与の「不相当に高額」の損金不算入金額については、通例では平均額を超えた部分について「不相当に高額」を判定していたが近年の裁判例では類似企業の最高額を超えた場合に「不相当に高額」としている事例や類似企業の平均額の1.5倍を超えた部分について「不相当に高額」と判断している事例もある。このように判例及び裁決例を検討した結果、今後納税者の個別事情や功績度合いなども「不相当に高額」の判断に組み入れる必要があると考える。しかしながら、納税者の個別事情や功績度合いは抽象的であり客観性に乏しい問題もあるため今後の判例及び裁決例を検討する必要がある。